ASQ 3973

TESIS
DP2004
D6

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PROCESAL

MECANISMOS JUDICIALES DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Trabajo Especial de Grado para optar al Grado de Especialista, en Derecho Procesal.

Autor: Frank Ortiz

Asesor: Iván Pérez Rueda

Barinas, noviembre de 2004

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PROCESAL

CONSTANCIA DE APROBACION DEL ASESOR

Por medio de la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por el ciudadano Abogado Frank L. Ortiz T, para optar al Grado de Especialista en Derecho Procesal, cuyo título es: MECANISMOS JUDICIALES DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA; y que certifico que el trabajo reúne los requisitos y meritos suficientes para ser sometido a evaluación.

En la Ciudad de Valencia, a los Tres días del mes de noviembre de 2.004.

Iván Pérez Rueda
C.I 4454602

Índice

	Pág.
RESUMEN	v
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	4
RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO COMO VÍA ALTERNA PARA LA DEFENSA DE LOS INTERESES DEL CONTRIBUYENTE	4
A. Interposición del Recurso Contencioso Tributario	8
B. Admisión del Recurso Contencioso Tributario	16
C. Lapso Probatorio	17
D. Los Informes de las Partes	19
E. La Sentencia	20
F. Apelación de la Sentencia	22
G. La Ejecución de la Sentencia	25
CAPITULO II	29
JUICIO EJECUTIVO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE	29
A. Procedimiento del Juicio	31

CAPITULO III 37

MEDIDAS CAUTELARES COMO INSTRUMENTO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE 37

A. La Aplicación de las Medidas Cautelares Innominadas en Materia Tributaria. 45

CAPITULO IV 55

EL AMPARO TRIBUTARIO COMO ACCIÓN RESGUARDADORA DE DERECHO 55

A. Decisión de la Acción de Amparo 57

CAPITULO V 61

EL ARBITRAJE TRIBUTARIO COMO NUEVAS PROPUESTAS PARA EL CONTRIBUYENTE 61

CONCLUSIÓN 67

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS 71

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO PROCESAL

MECANISMOS JUDICIALES DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Autor: Frank Ortiz
Tutor: Iván Pérez Rueda
Fecha: noviembre de 2004

RESUMEN

El propósito del presente estudio son los mecanismo judiciales del contribuyente frente a la administración tributaria, en una época donde el ente público nacional enfrenta unas de su peores crisis económicas a lo largo de su historia, lo que conlleva a una abrumante necesidad económica del estado para alcanzar la satisfacción de todas sus prioridades, teniendo como consecuencia la perpetración continua de abusos en el ejercicio de los poderes del estado, desmejorando la relación jurídica tributaria con las constantes infracciones a los mas elementales principios, derechos y garantía constitucionales, transformándose el procedimiento fiscal en un desestímulo en las economías individuales y una traba al desarrollo económico nacional. Por lo que se abordo en el presente estudio las opiniones de autores tradicionales identificando el recurso contencioso tributario como vía alterna para la defensa de los intereses del contribuyente, el juicio ejecutivo en protección de sus derechos, las medidas cautelares como instrumento de defensa, el amparo tributario como acción de resguardadora de los derechos y el arbitraje como nuevas propuesta para el contribuyente. Para lograr alcanzar las metas se utilizo metodológicamente una investigación teórica a nivel descriptivo, a través de la revisión de textos legales, jurisprudencias y obtener un análisis de contenido y comparativo de esta investigación documental que permite concluir que al contribuyente se le concede un conjunto de mecanismo de defensa cuando se vea afectado su esfera jurídica.

Descriptores: Mecanismos, Recursos Contencioso Tributario, Juicio Ejecutivo, Medidas Cautelares, Amparo Tributario, Arbitraje tributario.

INTRODUCCIÓN

En base a que ciertamente toda persona llamada a un proceso o que de alguna u otra manera interviene en el mismo en la condición de parte, goza del derecho y garantía constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva, es por lo que la presente investigación se enfocó en función de analizar los mecanismos judiciales del que goza el contribuyente frente a la administración tributaria.

En efecto, el particular o contribuyente cuenta con varios mecanismos de defensa judiciales los cuales son: El recurso tributario como vía alterna para la defensa de los intereses del contribuyente; el juicio ejecutivo para la protección de los derechos del contribuyente; las medidas preventivas como instrumento de defensa del contribuyente; el amparo tributario como acción resguardadora de derechos y el arbitraje tributario como nuevas propuestas para el contribuyente.

Todos estos mecanismos de defensa se encuentran regulado por código orgánico tributario y se han ido perfeccionando a través del tiempo, sin embargo existe una diversidad de criterios doctrinarios y jurisprudenciales a

lo largo de su estudio, por lo que es preciso su revisión teórica para obtener una visión totalitaria y uniforme que permita conocer en concreto estos mecanismos de defensa; por cuanto los mismo procura garantizarle al contribuyente el derecho al debido proceso y su derecho de defensa, de igual manera se necesita que los jueces o juezas que tengan las facultades suficientes para el efectivo cumplimiento de ese ordenamiento.

Por las razones expuestas, se enfocó la presente investigación en un estudio monográfico a nivel descriptivo con el propósito de conocer y profundizar los distintos criterios sobre el tema, con apoyo en fuentes bibliograficas, doctrinarias y jurisprudenciales; usando la técnica de análisis de contenido y análisis comparativo que permitió lograr los objetivos planteados.

El presente informe fue estructurado en cinco capítulos a saber: a) El recurso tributario como vía alterna para la defensa de los intereses del contribuyente. b) El juicio ejecutivo para la protección de los derechos del contribuyente. c) Las medidas cautelares como instrumento de defensa del contribuyente. d) El amparo tributario como acción resguardadora de derechos. e) El arbitraje tributario como nuevas propuestas para el contribuyente.

Permitiendo concluir la investigación planteada que el estado en función a lo establecido en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de la tutela judicial efectiva, la cual le da al contribuyente unos mecanismos de defensa, que le permiten defenderse de los actos y resoluciones en materia tributaria.

CAPITULO I

RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO COMO VÍA ALTERNA PARA LA DEFENSA DE LOS INTERESES DEL CONTRIBUYENTE

Desde hace algún tiempo las normas que regulaban la actividad administrativa del Estado, se limitaban a la organización interna de la administración y carecía de balance la relación que suscitaban entre el Estado y los administradores, ya que estos solo encontraban normalmente ante la administración, situación de deber, de sujeción, de subordinación sin tener realmente derechos, ni poseer mecanismos para exigir la garantía de esos derechos. Es entonces, cuando en el año de 1.982, entra en vigencia la ley orgánica de procedimientos administrativos cuyos nacimiento genera una transformación importante dentro de la administración pública Venezolana contemporánea y comprende un cuerpo normativo amplio y preciso en cuanto a los aspectos centrales de su relación con los particulares, tomándose en cuenta la relación sustantiva de la administración pública, porque regula la situación jurídica en que se encuentran los particulares frente a la administración y viceversa.

En base a ello se prevé un conjunto de poderes, prerrogativas y

obligaciones de la administración por una parte y por la otra y he aquí la mas importante, una serie de derechos y garantías de los particulares en su relaciones con aquellas sin obviar las obligaciones de estos con la administración.

En virtud a la metamorfosis de la administración surge la modificación del compendio normativo, es decir el Código Orgánico Tributario del año 1.986, que regularía la actividad administrativa tributaria, rama de la administración pública del Estado, el citado código estatuye los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que posee el administrador contra el fisco cuando éste afecte su patrimonio.

La institución del recurso contenciosos tributario tiene su origen en el recurso contenciosos fiscal el cual se encontraba establecido en la ley de impuesto sobre la renta de 1.966. Esta institución de recurso contenciosos tributario es un medio de impugnación en vía jurisdiccional de los actos de la administración tributaria de efectos particulares que lesionen derechos personales y directos. Es un recurso ordinario y autónomo procede contra aquellos actos de efectos particulares y de naturaleza tributaria.

En 1.989, el contencioso tributario tiene como marco general en nuestro país la disposición contenida en el artículo 206 de la Constitución Nacional, la cual sentaba la base y establecía el concepto y alcance de la jurisdicción contencioso administrativo.

Es así, como el proceso contencioso tributario regulado en nuestro Código Orgánico Tributario, se incoa en el ejercicio del recurso contencioso tributario consagrado en el artículo 259 del vigente instrumento normativo y así, contamos con este medio de impugnación, en vía jurisdiccional de los actos de la administración tributaria, de efectos particulares que en general se entiende lesionado un derecho subjetivo.

Es así, que dicho recurso ordinario y autónomo, participa de la naturaleza del recurso contencioso objetivo de anulación y del recurso de plena jurisdicción por cuanto el juez contencioso tributario no sólo se limita a anular el acto impugnado, sino que entra a conocer y decidir el fondo del asunto y así, ordena su anulación, reforma, modifica o sustituye.

De esta misma manera, vale la pena mencionar a Maurice Coizan citado por Ilse Velde (1.997: 131), que como en el contencioso de plena jurisdicción el juez fiscal tiene la más amplias facultades, no se limita a anular la decisión,

la reforma y se sustituye a la administración para calcular, si se presenta el caso, el monto de la deuda fiscal del contribuyente.

Además el régimen anticipado en la ley le permite al juez extender su poder e enjuiciamiento a las expresiones de voluntad del ente administrativo tributario que " afecte en cualquier forma los derechos de los administrados" (Pittaluga 1.998 : 171); con esa manifestación el régimen de justicia administrativo tributario se ubica en las actualizadas tendencias del contencioso administrativo general que hoy día no accede a que cualquier acto de la administración tributaria escape del control del juez, regulado directa o supletoriamente por el Código Orgánico Tributario.

Así mismo, Octavio (1.998), considera que las consultas que evacuen la administración tributaria no son susceptibles de impugnación mediante el recurso contencioso tributario por lo siguiente:

> Es conveniente anotar que los dictámenes emitidos por la administración tributaria, en respuesta a consultas que le sean formuladas, no son susceptibles de impugnación mediante este recurso, como tampoco el recurso jerárquico, al igual que las negativas de mayores plazos para el pago de tributo y sus accesorios o del fraccionamiento de las sumas adeudadas por esos conceptos. (p. 311)

Para Moya (2.003), el recurso contenciosos tributario es un proceso contencioso de anulación y de plena jurisdicción, ya que el juzgador no solo se limita a anular el acto recurrido si es procedente, también conoce del fondo del asunto, el cual puede anular, modificar o reformar.(p.478)

A. INTERPOSICIÓN DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

En 1.985, Ruan opinó que lo establecido en el articulo 177 del Código Orgánico Tributario, en cuanto al recurso contencioso tributario podía ser interpuesto en forma directa o indirecta, ante el tribunal competente o a través de la dirección general de rentas del Ministerio de Hacienda o de cualquier otra oficina de la administración tributaria correspondiente al tributo de que se trate o por intermedio de un juez del domicilio fiscal del recurrente.

El recurso contencioso tributario se interpondrá mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, debiendo cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil y ser acompañado del documento o documentos donde aparezca el acto recurrido.

Además tomando en cuenta la opinión de varios estudiosos en la materia, el escrito debe contener además de los requisitos establecidos en el artículo

340 del Código de Procedimiento Civil; la identificación del tribunal, identificación plena del recurrente, identificación del mandatario con consignación del respectivo poder, descripción exhaustiva de los hechos, el derecho y pretensión deducidas y señalamientos del domicilio procesal y por último debe cumplir con las exigencias de la ley de timbre fiscal, lo cual es de advertir que no se trata de un requisito sine-quanom, sin embargo, el de presentarse el escrito sin los timbres fiscales se debe recibir el recurso y paralizarse el trámite hasta tanto sea consignados los mismo.

La interposición del recurso no suspende los efectos del acto impugnado, pero el tribunal a solicitud de la parte interesada podrá suspender parcial o totalmente los efectos del acto recurrido, en caso que su ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la nulidad absoluta del acto o en apariencia de buen derecho. Contra la decisión que acuerde o niegue la suspensión parcial o total de los efectos del acto, procederá el recurso de apelación.

Con referencia a lo anterior Moya (2.003; 475) manifestó que:

> No compartía la idea de algunos autores quienes afirmaban que la no suspensión opes legis de los efectos del acto impugnado es inconstitucional por que limita el acceso a la justicia, al debido proceso y plena defensa, así como al imperio de estado de justicia y al respeto del derecho a la presunción de inocencia. El recurrente puede interponer su recurso por ante el órgano jurisdiccional y éste en todo caso puede solicitar la suspensión de los efectos del acto

> mediante la presentación de fianza o caución, sin que por ello se incurra en la aplicación del principio Solve et Repete. No se esta limitando el acceso a la justicia ni la presunción de inocente del recurrente, ya que no se le ha exigido el pago previo o afianzamiento para poder recurrir, ni se le esta declarando culpable. El acto recurrido es un acto emanado de la administración cuyo privilegio es la aplicación de los principios de la ejecutividad y ejecutoriedad. Privilegio que opera a favor del interés público. La ejecutividad es la cualidad del acto administrativo que puede ser ejecutado y la ejecutoriedad consiste en la necesidad de que la satisfacción de los fines generales, para los cuales los actos administrativos son dictados, no sean obstaculizados por la voluntad contraria de los particulares y que tal obstáculo, debe ser superado, aun cuando exista retardo en la realización de los fines del acto.

Es por ello, que para interponer el recurso contencioso tributario se toma como base de estudio el modo, tiempo y lugar para intentarlo y remitirse a la norma, por eso el artículo 260 del Código Orgánico Tributario exige que la acción sea interpuesta por medio de un escrito razonado donde se funde la pretensión y se identifique debidamente el acto impugnando, estos fundamentos deben ser de hechos y de derechos donde se sustente la acción intentada.

En este mismo sentido, en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Pierre (1.995;88), afirmaba que esos fundamentos de recursos se referían, tanto a la interpretación que el interesado haya realizado de los hechos que ha conformado las circunstancias que motivaron la actuación de la

administración, como a las normas dentro de los cuales tales hechos han sido subsumidos por la autoridad administrativa.

En tal sentido, los actos y decisiones recurribles de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario, acoge una clasificación bipartita de los presupuestos procesales en:

1. Presupuestos procesales previos.

a) La legitimación para actuar " Legitimatio ad causam"

b) Actos firmes emitidos por el sujeto activo, acreedor del tributo.

c) Ejercicio oportuno de la acción.

d) Presentación del escrito impugnatorio ante el organismo competente.

En tal sentido, el accionante debe ser titular de un interés legítimo, personal y directo, ya que es su derecho el que ha sido lesionado por el actuar de la administración que supuestamente ha violentado el principio de legalidad tributaria.

Ahora bien, como en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario no se establece de manera expresa, tal como si se expresa en el artículo 242 ejusdem, que consagra los fundamentos del recurso jerárquico, que los actos de la administración tributaria podrán ser impugnados por quien tenga interés

legitimo, ello se colige de los fundamentos en los cuales se apoya este recurso jurisdiccional. En efecto, ya hemos observado que esta acción en vía judicial procede cuando la actividad administrativa lesiona los derechos del particular y por ende existe de manera indubitable, un interés legitimo para actuar en contra del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, que surge de esta manera.

Los actos administrativos del contenido tributario que van a constituir el objeto de la litis, deben ser actos definitivos, es decir que contienen una manifestación definitiva del órgano emisor no son recurribles, por consiguiente aquellos actos de mero trámite, que se emiten en preparación del acto decisivo, que es el que va a contener la voluntad o el querer de la administración, frente a una situación particular del administrado. (Briceño 1.975:100).

En este sentido, no debe confundirse esta situación con aquellos supuestos en que se exige el agotamiento de la vía gubernamental para acudir al órgano jurisdiccional en demanda de nulidad del acto administrativo de contenido tributario, ya que para el ejercicio del recurso contencioso tributario no se requiere agotar la vía administrativa y así, el contribuyente o administrado, una vez notificado de la decisión administrativa impugnable,

puede accionar el recurso contencioso tributario directamente sin activar los órganos de la administración tributaria. (Velde, I. 1.997:138)

Así mismo, el Código Orgánico Tributario en su artículo 261, dispone que el lapso para interponer el recurso contencioso tributario es de veinticinco (25) días hábiles computados a partir de la notificación del acto impugnado, o de ser el caso, al vencimiento de los cuatros meses que determina la administración tributaria para emitir una decisión en el recurso jerárquico, solo en el caso de denegatoria tácita o expresa de solicitud de reintegro previsto en los artículos 260 y 262 del código orgánico tributario, donde se observa que podrán imponerse recurso en cualquier momento, salvo que se haya cumplido la prescripción.

Al respecto, hay algunas opiniones encontradas donde diversos autores afirman que se trata de un recurso autónomo y ordinario, este recurso es un medio de impugnación de actos emanados de la administración tributaria de carácter especial, más no autónomo, la autonomía no es tal, ya que requiere del auxilio de otras leyes de aplicación de manera supletoria, pues el procedimiento se rige por las disposiciones del Código de Procedimiento Civil y las pruebas tarifadas, algunas de ellas se encuentran establecida en el Código Civil Venezolano.

En cuanto, al computo se debe señalar que actualmente existen diferentes opiniones al respecto y que pese al pronunciamiento de la sala político administrativo de la corte suprema de justicia, todavía no se ha alcanzado un razonamiento uniforme en cuanto a la forma de calcular dicho lapso.

En tal sentido, por disposición normativa del Código Orgánico Tributario, la acción se dispondrá de cinco manera:

1.- En forma directa ante el tribunal competente (distribuidor), quien remitirá en definitiva al tribunal que conocerá la causa.

2.- Por ante la máxima autoridad jerárquica de la administración tributaria respectiva.

3.- Ante cualquier otra oficina de la administración tributaria, respectivo al tributo que se trata.

4.- Por intermedio de un juez del domicilio fiscal del contribuyente.

5.- Subsidiariamente al recurso jerárquico.

Es por ello que, en la doctrina judicial se ha reiterado el criterio jurisprudencial constante y pacíficamente sostenido por la extinta corte

suprema de justicia en sentencias emanadas de su sala político administrativa asentando:

1.- Que el lapso para interponer el recurso contencioso es de naturaleza procesal y por tanto debe computarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial.

2.- Que casi todos los lapsos procesales fijados en el código orgánico tributario, se computan por días hábiles, como el lapso para interponer el recurso contencioso tributario , el auto para apelar del auto de admisión; los lapsos para promover pruebas y para apelar la sentencia definitiva.

De esta misma manera, tenemos los presupuestos procesales de procedimientos que son: La notificación de las partes y la admisión del recurso.

a) La notificación de las partes. Es que una vez interpuesto el recurso contencioso tributario, se debe proceder a la notificación de las partes para ponerlas a derecho, requisito fundamental para la validez del juicio que se inicia.

B. ADMISIÓN DEL RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

En cuanto a la admisión del recurso contencioso tributario Moya (2.003;477), hace referencia que:

> " Cuando las partes estén a derecho como se consta en auto, al quinto día siguiente el tribunal se pronunciará sobre la admisibilidad o no del recurso. Dentro de ese mismo plazo la representación fiscal podrá formular oposición a la admisión del recurso; si lo hace se abrirá una articulación probatoria que no excederá de cuatros días de despacho, plazo dentro de los cuales las partes promoverán y evacuarán las pruebas que consideren convenientes para soportar sus alegatos, debiendo el tribunal pronunciarse a los tres días de despacho siguiente al vencimiento del lapso probatorio".

En el orden de idea anterior, se pude faculta al juez tributario para comisionar a los juzgados que le sean inferiores, aunque residan en el mismo lugar, para la práctica de cualquier diligencia de sustanciación o de ejecución de actos dentro del proceso. (Velde, I. 1.997: 142)

En nuestro Código Orgánico Tributario, contempla que dentro del desarrollo del proceso contencioso tributario se prevé la apertura del lapso probatorio, dentro del cual los intervinientes en el proceso pueden utilizar todos los medios de pruebas permitidos por la ley, con la excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la administración. (Brewer, A. 1.987: 201)

Como se puede observar, en nuestro Código Orgánico Tributario se prevé la utilización de medidas cautelares, de las cuales pude hacer uso el sujeto activo, acreedor del tributo, a los efectos de garantizar la percepción del crédito fiscal en discusión y ello ha de ser así, como consecuencia del efecto que produce la interposición del recurso contencioso fiscal, de suspender los efectos del acto o actos recurridos, se debe garantizar de esa manera del derecho del acreedor de asegurar la percepción del tributo que se cuestiona.

C. LAPSO PROBATORIO

En cuanto a ello, se dispone el artículo 269 del código orgánico tributario, el lapso es de tres (3) días siguiente a la fecha del auto de admisión del recurso o la devolución del expediente del tribunal de alzada que lo admitió, en concordancia con el artículo 271 ejusdem, el tribunal declara la causa abierta a pruebas con un término de diez (10) días de despacho para promoverlas y veinte (20) días para evacuarlas con esta disposición observamos una diferencia con el proceso ordinario en el cual el lapso probatorio se abre a pruebas de pleno derecho una vez que sea contestada la demanda, en el contencioso tributario el juez debe declarar la causa abierta a prueba, así mismo prevé el artículo in comento, que la causa en

tramite sean de mero derecho, aquellos en las que no se disiente a cerca de la veracidad o exactitud de los hechos, sino tan sólo acerca de la culpabilidad de cierta norma respecto del caso concreto, acerca de la manera en que ha de ser interpuesta y ello sucederá cuando las partes de común acuerdo lo soliciten por escrito o diligencia al tribunal de la causa.

Es evidente entones, que se deben aclarar cuales son los medios de prueba admisibles en este proceso y para ello nos remitiremos al artículo 269 del Código Orgánico Tributario que establece, serán admisibles todos los medios de pruebas, con excepción del juramento y de la confesión de funcionarios públicos cuando ella implique la prueba confesional de la administración, esta norma guarda similitud con el artículo 89 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, la cual limita la aplicación de las pruebas al momento de evacuarlas dentro del proceso, de aquí que la jurisprudencia ha dicho que en los procedimientos de determinación tributaria como en el contencioso tributario rige el principio de la libertad de los medios probatorios previstos en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil. (Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Pierre 2.002: 335).

D. LOS INFORMES DE LAS PARTES

Frecuentemente los informes constituyen la ultima actuación de las partes y en ellos suelen exponer un resumen de sus propios alegatos de las partes en contra, así como las incidencias procesales, las resultas de las pruebas y pedimentos respectivos, igualmente sucede en los procesos contencioso administrativos y en particular el tributario ya que se supone que la actuación fundamental del accionante, es el libelo de la acción.

En este mismo sentido Moya (2.003:480) manifiesta:

> "Que una vez concluido el lapso probatorio, al décimo quinto día de despacho, las partes presentarán los informes. Cada parte podrá presentar sus observaciones escritas sobre los informes de la parte contraria, dentro de los ocho (8) días de despacho siguiente y si el tribunal cuando el caso lo amerite podrá disponer que estos sean expuestos en forma breve y oral".

El artículo 276 del Código Orgánico Tributario establece que vencido el termino para presentar los informes y dentro del lapso perentorio de quince (15) días siguiente, el tribunal podrá dictar un auto para mejor proveer con arreglo a la disposición contenida en el articulo 514 del Código de Procedimiento Civil.

En 1.997 Velde Ilse, expresa que mediante este auto para mejor proveer, el juez, puede hacer uso de su poder inquisitivo para poder requerir, bien del recurrente o del sujeto activo del tributo, la presentación de documentos que contengan datos de interés, o bien ordenar la practica de inspecciones judiciales o experticias necesarias para llegar a la verdad del asunto planteado, se logra, así, llegar al objeto propio y peculiar de la sentencia que no es otra que dar una interpretación imperativa de las pretensiones en debate, es decir, que se impone por encima de la voluntad de los intervinientes en estas relación procesal. (p.143)

E. LA SENTENCIA

Al respecto puntualizo Liebman E. (1.980;181), que la sentencia definitiva es el acto por medio del cual el proceso culmina en forma natural, es decir, se descuide la causa sometida al conocimiento de la jurisdicción.

En 1.945 Piero Calamandrei expreso:

> " Que la declaración jurisdiccional una vez que ha pasado en autoridad de cosa juzgada vale no porque sea justa, sino porque tiene para el caso concreto la misma fuerza de la ley (lex specialis)... la sentencia es la ley y la ley es lo que el juez ha proclamado como tal. Pero con esto no se quiere decir que el paso en cosa juzgada de la declaración de certeza crea el derecho. La declaración de certeza declarativo no creativo del derecho, en cuanto el juez en su sentencia proclama, como ya querido por la

> ley, desde el momento en que se ha verificado en la realidad el hecho especifico concreto, aquel mandato que él se limita a reconocer y a poner en claro". (p.215)

De acuerdo a la doctrina nacional la sentencia se clasifican en definitivas, que son aquellas que culminan el proceso resolviendo la litis y la interlocutorias, son las que se dictan en el curso del proceso para resolver cuestiones incidentales. En materia la sentencia definitiva es la que se pronuncian sobre la nulidad o no del acto administrativo emitido por la administración tributaria y las interlocutorias, las que inadmiten una prueba o las que declaran las perención de la instancia.

Igualmente en 1.998, Pierre Tapia en Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, hace referencia que las sentencias deben pronunciarse sobre la legalidad o ilegalidad del acto administrativo impugnado, analizando con detenimiento los elementos de fondo y de forma que la contiene como: sujeto, objeto, la causa, la forma y como el juez de la causa debe emitir su pronunciamiento. (p.325)

Es por ello, que el contencioso tributario existe la posibilidad de la condenatoria en costa, por lo tanto el juez de la causa debe determinar en el fallo si hay o no condenatoria en costa en contra de la parte perdidosa, según lo acordado en el artículo 327 del Código Orgánico Tributario, las

costa procesales en opinión de Pittaluga (1.996;13), "son un complemento indispensable de la declaración del derecho, participando de la naturaleza de éste y se trata de una especie de indemnización que procede siempre que se declare judicialmente un derecho.

En tal sentido, la sentencia deberá dictarse cumplido los lapso y presentados los informes, dentro de los sesenta (60) días continuos siguiente según lo prevé el artículo 515 del Código de Procedimiento Civil, solo se podrá diferir por una sola vez y por un lapso que no exceda de treinta (30) días. Los lapsos procesales son de cumplimiento obligatorio y hay que dejarlo transcurrir totalmente a los efectos de interponer el recurso de apelación.

Además de ello, la sentencia es dictada fuera de los lapsos establecidos o de su desistimiento deberá ser notificada las partes, quienes una vez conste en autos de su notificación, empezaran a correr el término de ocho (8) días de despacho, para apelar de la sentencia definitiva o interlocutoria que cause un gravamen irreparable.

F. APELACIÓN DE LA SENTENCIA

En nuestro Código Orgánico Tributario, contempla la apelación tanto de las

sentencias interlocutorias que causen gravamen irreparable, como de las sentencias definitivas.

En este orden de ideas, dictada la sentencia en la oportunidad que la ley señala de sesenta (60) días de despacho para la sentencia definitiva artículo 278, se abre el lapso de apelación para ante la Corte Suprema de Justicia en la sala político administrativa, lapso este que es de ocho (8) días hábiles contados a partir de la publicación de la sentencia.

Con referencia a lo anterior, hay que tener en cuenta que conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República el ciudadano Procurador General goza de un plazo de ocho (8) días hábiles para darse por notificado, de allí que en el parágrafo único del artículo 278 del Código Orgánico Tributario se establece que, aquel plazo para apelar de las sentencias tanto interlocutorias que causen gravamen irreparable como de las definitivas dictadas por el tribunal superior de lo contencioso tributario, se comienza a contar, para la Procuraduría General de la República, a partir del vencimiento del plazo, que es igualmente de ocho (8) días hábiles, que establece su Ley orgánica para darse por notificado.

En este mismo sentido, el lapso para apelar consagrado en nuestro primer Código Orgánico Tributario, era de Diez (10) días hábiles contados a partir de la publicación de la sentencia definitiva dictada por los tribunales superiores de lo contencioso tributario, es así, como para el año de 1.994 el Código Orgánico Tributario en su artículo 195, se acorta este lapso, ya que se fija en ocho (8) días hábiles, dicho lapso se mantiene en el actual Código Vigente, esto reduce el tiempo que se da tanto al contribuyente perdidoso como a la Contraloría General de la República y a los otros entes acreedores del tributo para ejercer su derecho de apelación. Habrán de tenerse en cuenta las disposiciones pertinentes respecto a las causas relativas a la tributación Municipal y Estadal que merecen estudio por separado, vista la originalidad de su incorporación al ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario, en lo que a Procedimiento Jurisdiccional se refiere.

Así mismo en, 1.997 Velde Ilse manifiesta que en Código Orgánico Tributario vigente eleva la cuantía, para la procedencia de este recurso de apelación ante la sala político administrativa de la Corte Suprema de Justicia, en atención a la naturaleza del sujeto pasivo y así establece:

> " Cuando se trate de determinación de tributos o de la aplicación de sanciones pecuniarias, este recurso procederá sólo cuando la cuantía de la causa de la causa exceda de cien unidades tributarias (100 U.T) para las personas naturales y de quinientas unidades tributarias (500 U.T) para las justicia."

Con referencia a lo anterior, se puede destacar que la jurisdicción y competencia de los tribunales superiores de o contencioso tributario, se deben ejercer en forma excluyente de cualquier otro fuero, por mandato expreso del legislador tributario, en virtud de lo cual no podrá atribuirse esta competencia a otra jurisdicción ni otros tribunales de distintas naturaleza.

G. LA EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA

Esta es la ultima etapa del procedimiento o de cualquier otro acto que tenga fuerza de tal, corresponderá al tribunal que haya conocido de la causa en primera instancia, una vez que ella haya quedado definitivamente firme, pasada con autoridad de cosa juzgada. El tribunal a petición de las partes interesadas decretará su ejecución.

La ejecución de la sentencia se encuentra establecida en el artículo 280 del Código Orgánico Tributario, donde se persigue la efectiva materialización del mandato previsto en la sentencia. Ahora bien analizando la estructura de la ejecución de la sentencia en el contencioso tributario, podemos observar que el vigente Código Orgánico Tributario creó un paralelismo entre esta frase de ejecución y el juicio ejecutivo, donde ambos procesos van prácticamente de la mano.

Esta medida podrá suspenderse temporalmente por un lapso no menor de tres (3), ni mayor de diez (10) días de despacho, así como también realizar actos de composición voluntaria con relación al cumplimiento de la sentencia. Transcurrido el término establecido sin que se haya cumplido voluntariamente la sentencia se procederá a la ejecución forzosa, las cuales son: El remate de bienes del deudor y designación de depositario al fisco nacional.

En efecto al ejecutarse la sentencia en el contencioso tributario, declarado el recurso contencioso tributario sin lugar o parcialmente con lugar (artículo 280 Código Orgánico Tributario), puede darse el caso que ya los bienes se encuentren embargados, en razón de que el artículo 263 prevé la posibilidad del inicio ejecutivo de inmediato y cuando existan bienes embargados y estos alcancen para cubrir el crédito fiscal, deberá procederse al remate de tales bienes de inmediato, conforme a lo previsto en el artículo 284 del Código Orgánico Tributario. (Pérez, J. 2.001:94).

Con referencia a lo anterior, el procedimiento del recurso contencioso tributario en segunda instancia se rige por lo establecido en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia y en forma supletoria se aplica el Código de Procedimiento Civil, conoce la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativo en Sala Especial Tributaria.

Se observa claramente, que en la audiencia que se de cuenta de un expediente enviado a la corte en virtud de apelación, se designará ponente y se fijará la décima audiencia para comenzar la relación. Esta décima audiencia comienza a correr a partir del día siguiente que el tribunal de primera instancia oyó la apelación. Dentro de dicho término el apelante deberá presentar escrito razonado explanado los hechos y el derecho en que se apoya, vencido este lapso comenzará otro de cinco (5) audiencias para la contestación de la apelación. Si el apelante no presentare el escrito en el lapso indicado se considerará que ha desistido de la apelación y la corte de oficio o a petición de la contraparte, así lo declarará.

Por su parte Moya (2.003), manifiesto que vencido el lapso anterior (contestación de la demanda), dentro de los cinco (5) audiencias siguientes se abrirá el lapso de promoción de pruebas y sobre su admisión se pronunciara el Juzgado de Sustanciación, dentro de las tres(3) audiencias siguientes, contados a partir del recibo del expediente, que con tal fin le pasará la sala. Las pruebas admisibles consistirán en experticias, inspecciones ocular, instrumentos públicos o privados tenidos como legalmente reconocidos. Se exceptúan la confesión y juramento de funcionarios público. La corte podrá igualmente solicitar informaciones y hacer evacuar de oficio cualquier tipo de prueba que considere eficaz.(p.483)

Tal como se ha visto, que concluido el lapso probatorio o declarada inadmisible las pruebas, el Juzgado de Sustentación devolverá el expediente a la sala, la cual fijará la décima audiencia para el acto de informes.

Dadas las condiciones que anteceden y consumado el acto de informes, las partes podrán usar el derecho de réplica y contrarréplica y la causa entrará en estado de sentencia.

A manera de colofón se puede sentir a criterio del autor, un notable perfeccionamiento del contencioso tributario en nuestro derecho positivo fundamentalmente por la independencia de los órganos jurisdiccionales al poder ejecutivo y la especialización de sus miembros; también el fácil acceso a la jurisdicción mediante la eliminación de la obligatoriedad de agotar la vía ejecutiva para acudir a la vía del contencioso tributario; igualmente las amplias facultades otorgadas al juez para averiguar los hechos y aplicar el derecho, tan es así que al momento de sentenciar no debe limitarse a la anulación del acto ilegal sino que debe determinar con la mayor precisión posible, la obligación que la ley pone a cargo del contribuyente pudiendo fijar, cuando así procediere su cuantía.

CAPITULO II

JUICIO EJECUTIVO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

El juicio ejecutivo en el contencioso es un forma especial ordinaria, que el legislador ha incluido entre los procedimientos especiales contencioso y se encuentra establecido en el Código Orgánico Tributario en el artículo 289 y siguientes.

En efecto, entre las principales prerrogativas que dispone la administración, al momento de manifestar e incluso imponer su voluntad destaca la ejecutividad y ejecutoriedad de sus actos, prerrogativas sobre las cuales Fonrouge, C. (1.992:115), ha señalado en doctrina Argentina que:

> "La relación de la discusión que se ha sostenido entre la ejecutividad y ejecutoriedad, prefiriendo este ultimo; se hace referencia al carácter del acto que hace que deba cumplirse, la ejecutoriedad podría el acento en quien dispone el cumplimiento del acto y en que forma. Este concepto seria más completo en cuanto engloba al primero sobre la base de que la ejecución esta a cargo de la administración no pasando por el juez".

En opinión de Arminio Borjas (1.984; 80), manifestó que en el antiguo derecho español el juicio ejecutivo procedía a favor de aquellos acreedores

que mostrasen a los alcaldes y justicias cualesquiera carta, contratos públicos y recaudos de ciertas obligaciones que tuviesen contra alguna persona y conforme a él tenia derecho a que dichas autoridades las cumpliesen y llevasen a la debida ejecución, con tal que estuviese vencidos los lapso de pagos, sin oír ni considerar legítimas las excepciones que contra tales contratos fueron alegados, a menos de ser las de pago.

En este misma sentido el autor expone que no existe en nuestro derecho procesal un verdadero juicio ejecutivo, como en el derecho antiguo de España. El juicio ejecutivo se decide en juicio de sumario, si debe proceder o no al remate de los bienes embargados por el demandante que funda su libelo en título que apareje ejecución y se verifica dicho acto en caso de fallo afirmativo, lo cual no obsta para que el demandado pueda hacer enseguida ventilar el juicio ordinario la controversia así decidida breve y sumariamente.

Hoy en día el juicio ejecutivo se encuentra consagrado en el artículo 289 del Código Orgánico Tributario y dispone lo siguiente:

> " Los actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del fisco por concepto de tributos, multas e intereses, así como las intimaciones efectuadas conforme al parágrafo único del articulo 213 ejusdem, constituirán titulo ejecutivo y su cobro judicial se seguirá por el procedimiento previsto en este capitulo".

El contenido del artículo 213 del código orgánico tributario vigente se infiere que debe necesariamente agotarse el procedimiento de intimación para de esta forma anexar a la demanda la constancia de cobro extrajudicial efectuado por la administración, igualmente en caso de liquidación con pago incompleto, en nuestro Código Orgánico Tributario, a diferencia de otras legislaciones, no considera titulo suficiente la confesión realizada en la declaración de la deuda fiscal, sino que exige la intimación y valora, según el parágrafo único del artículo 213, a dicha constancia de cobro extrajudicial como el verdadero titulo ejecutivo.

A. PROCEDIMIENTO DEL JUICIO EJECUTIVO

Se iniciará mediante escrito al tribunal superior contencioso tributario en el cual se expresa:

1.- Identificación del representante del fisco.

2.- Identificación del demandado.

3.- El carácter con que se le demande.

4.- Objeto de la demanda.

5.- Razones en que se fundamenta de hecho y de derecho.

De manera semejante nuestro Código Orgánico Tributario contiene que la solicitud de ejecución deberá interponerse ante el tribunal contencioso tributario, previsto en el artículo 291, igualmente se desprende una disposición transitoria en el artículo 333 ejusdem, que hasta tanto se creen los tribunales superiores contencioso tributarios regionales, la competencia para conocer del juicio ejecutivo se atribuyó a los tribunales de la jurisdicción civil ordinaria, tal como reiteradamente la han venido sosteniendo las ultimas decisiones de nuestro máximo tribunal.

Actualmente, se estableció en la sala constitucional en (Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Ramírez & Garay 2.001: 325), lo siguiente:

> " Que esta nueva asignación de competencia también trae algunos problemas operativos que deberán solucionarse a la brevedad, ya que teniendo la administración tributaria nacional oficinas en todas las regiones del país, es algo complicado trasladarse hasta la sede del tribunal competente para iniciar y conocer del juicio ejecutivo, cuando la oficina de la cual emano el acto a ejecutarse se encuentre en una localidad lejana".

En esta demanda el representante del fisco debe solicitar al tribunal el embargo ejecutivo de bienes propiedad del deudor que no exceda del doble del monto de la ejecución mas una cantidad suficiente estimada prudencialmente por el tribunal para responder del pago de intereses y costas del proceso y si

el embargo recae sobre dinero en efectivo, se limitara al monto de la deuda más la estimación de los intereses y costas. (Moya, E. 2.003:506).

En 2.003, Moya sostiene que aquellos casos en que se hubiere iniciado el proceso contencioso tributario y no hubieren suspendido los efectos del acto, la solicitud de ejecución deberá realizarse ante el mismo tribunal que éste conociendo y se sustanciará en cuaderno separado. (p. 504).

En este mismo orden y dirección Casado (1.978), menciona que admitida la demanda en el juicio ejecutivo y si no hubiera intervención de terceros o tercería, se acordara la intimación del deudor para que pague o acredite haber pagado, apercibido de ejecución en el lapso de cinco (5) días contados a partir de su intimación, que conste en el expediente. El deudor podrá alegar la extinción del crédito fiscal y/o hacer oposición fundamentada y deberá consignar documentos que lo compruebe o podrá alegar la extinción del crédito fiscal conforme a los medios de extinción previstos. (p. 65)

Además se puede precisar que puede perfectamente el deudor, en la oportunidad establecida en el código orgánico tributario, para oponerse a la ejecución del crédito fiscal, optando por promover cuestiones previas caso en el cual se entenderá abierta una articulación probatoria de ocho días para

promover y evacuar pruebas sin necesidad del decreto del juez y el tribunal decidirá dentro de los diez días siguiente al vencimiento de la articulación, sin perjuicio de que antes del fallo, la parte pueda subsanar los defectos u omisiones invocadas conforme a lo dispuesto en el artículo 350 de Código de Procedimiento Civil.

Así mismo, aducir lo contrario es condicionar la viabilidad de promover cuestiones previas, al requisito de interponer alguna causal de oposición, seria interpretar el artículo 657 de Código de Procedimiento Civil, en forma meramente literal y limitante del derecho a la defensa y al debido proceso, hecho este que contrastaría con los principios tutelados ampliamente por la constitución de la República Bolivariana de Venezuela y reduciría al absurdo considerar que si el intimado no se opuso, no puede defenderse invocando, entre otras la incompetencia, defectos de forma del escrito de la demanda, condiciones o plazos pendientes, cuestiones perjudiciales, cosa juzgada, caducidad o prohibición de la ley de admitir la acción propuesta.

Es evidente entonces, que el demandado podrá hacer oposición al pago que se le haya intimado, sólo por los motivos siguientes:

1.- El pago del Crédito Fiscal que se le haya intimado, a cuyo efecto consignará con su escrito de oposición el documento que lo compruebe.

2.- La pendencia de un recurso administrativo o contencioso administrativo en el cual se haya decretado la suspensión previa de los efectos del acto recurrido cuando aquél se relacione con la procedencia o monto del crédito cuya ejecución se solicita.

3.- La prescripción del crédito fiscal demandado.

Así mismo, se evidencia observa que las causa para formular oposición son taxativas y evidentemente se encuentran limitados los motivos de oposición del demandado y siendo de tal entidad el fundamento de la oposición, se justifica el que se ordene la apertura de una articulación probatoria por ocho (8) días y que se siga el procedimiento por los tramites del juicio ordinario. En estos casos taxativos la oposición suspende la ejecución pero solo cuando el ejecutado constituye garantía suficiente para responder de las resultas del juicio, por la cantidad que fije el tribunal, el fundamento de que se pida caución o garantía, lo señala la comisión en la exposición de motivos.

En el articulo 657 del Código de Procedimiento Civil según Márquez Leopoldo citado por Balzan (1.990: 126), se sustituyo la expresión "caución o garantía suficiente para responder de las resultas del juicio por la expresión " caución o garantía de la previstas en el artículo 590 ejusdem" a objeto de

uniformar esta caución con el sistema general de garantías que se adopto en el código, de acuerdo a lo previsto en su artículo 590. También se le agrego al artículo 657 un parágrafo único a objeto de regular toda la problemática que pudiera suscitar la alegación por el demandado de las cuestiones previas indicadas en el artículo 346, lo cual por otra parte sirve para aclarar la cuestión de si dentro de este procedimiento ejecutivo se podían o no las cuestiones previas del procedimiento ordinario y por otra parte, dar una precisa solución al tramite y decisión de la incidencia a que dan lugar dichas cuestiones previas.

En opinión del autor se puede agregar que la materia fiscal tiene una importancia cualitativa y cuantitativa hoy día, tanto para el fisco como para el contribuyente, de tal apreciable significación económica, por ello la necesidad de conciliar jurídica y equitativamente el interés fiscal con la garantía de defensa que se le debe reconocerse al contribuyente demandado como principio directriz que se caracteriza por el carácter verdaderamente ejecutivo que se da al procedimiento, sin desmedro de la posición procesal del contribuyente sujeto de la ejecución que va en beneficio de la economía procesal y la celeridad del mismo, pero sin desminuir las garantías del acreedor ni atropellar los derechos del deudor.

CAPITULO III

MEDIDAS CAUTELARES COMO INSTRUMENTO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

El régimen de las medidas cautelares se ha venido reformándose y es así como en el código de 1.994 se encuentra que, en cuanto al contribuyente el legislador ha dejado atrás la suspensión automática de los efectos de los actos administrativos recurribles en sede contencioso tributario, para ahora someterlo a la existencia de unos requisitos taxativamente definidos en el código, por lo que se necesita un pronunciamiento expreso del tribunal en cuanto a la suspensión de los efectos.

El Código Orgánico Tributario de 1.983, regulaba el punto relativo a la posibilidad de dictar medidas cautelares en el artículo 204, régimen que fue modificado y pasó al articulo 211 en la reforma del código en 1.992, con igual artículo en 1.994, para que en los actuales momentos del código vigente de 2.001 se encuentra incluido en el artículo 296 donde reza los siguiente:

> "Cuando exista riesgo para la percepción de los créditos por tributo, accesorios y multas, aun cuando se encuentre en proceso de determinación, o sean exigibles por causa de plazo pendiente, la administración tributaria podrá pedir el tribunal competente para conocer del recurso contencioso tributario que decrete medidas cautelares suficientes las cuales podrán ser: a) embargo

> preventivo de bienes muebles, b) secuestro o retención de bienes muebles, c) Prohibición de enajenar y gravar inmuebles y d) cualquier otra medida conforme a las previsiones contenidas en el parágrafo primero de artículo 588 del código de procedimiento civil.

En efecto, el juez es el director del proceso y debe impulsarlo de oficio hasta su conclusión, salvo que por mandato legal la causa se encuentre en suspenso o se halle paralizada por la inactividad de las partes, esta es el espíritu que anima las normas del nuevo ordenamiento procesal desde sus disposiciones fundamentales hasta el fin de su articulado. (Ortiz, R. 1.997:52).

El mismo autor manifiesta que bajo esta premisa que da la bienvenida a un sistema atemperado del principio dispositivo en el proceso civil, el cual se desarrolla todo un nuevo esquema probatorio en cuanto a las formas procesales, cuando la ley no prevea formas especiales entre otras. Esta apertura a un sistema mas libre en definitiva, más justo lo que persigue es que el juez entre más en contacto con la realidad extra proceso pueda tomar decisiones más equitativas y con arreglo a la verdad.

Chiovenda (1.980), sostiene en sus teorías que la acción procesal esta vinculada en materia cautelar bajo ola terminología de acción cautelar, en

este sentido la cautela se convierte en una acción dirigida a obtener una providencia jurisdiccional, por ello sostiene que es pura acción distinta del derecho garantizado y fundamenta esta afirmación en que existe en el caso de la materia cautelar un derecho actual aun cuando todavía no se sabe con certeza la existencia del derecho. (p. 260)

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando Carnelutti (1.959:31) establece que la acción cautelar se contrapone a la acción definitiva, lo mismo que el proceso cautelar al proceso definitivo y al efecto señala:

> " A propósito de la acción cautelar ha de observarse que como la acción jurisdiccional en general no es el poder de obtener una decisión favorable, sino sólo de obtener una decisión, del mismo modo esta acción cuando es cautelar no consiste en un poder de obtener la medida cautelar, sino sólo una decisión en vía cautelar, la obligación del juez en vía cautelar, como en la definitiva, no es dar la razón a quien la pide, sino sólo a quien tiene la, por lo tanto el derecho de la parte frente a él se limita a la exigencia de aquella actividad en que consiste el ejercicio de la potestad jurisdiccional cautelar y este derecho corresponde, tanto al actor como al demandado".

Sobre la noción Chiovendiana de la cautela Quintero Mariolga (1.974:192), hace la siguiente observación:

> " Cabe advertir que el propio Chiovenda hace notar que toda clasificación de la acción, como poder jurídico condicionante de la actuación de la ley a través del órgano jurisdiccional debe estar fundada en la naturaleza diversa de la resolución a que se rige y

> que a la vez parte dentro de su exposición de una definición de la acción aseguradora, correspondida por los pronunciamientos que realizan una tutela de la conservación se refiere indistintamente a las medidas provisionales, de cautela, o de conservación".

La posición de Chiovenda ha sido criticada, con bastante acierto por Couture y Reimundi, quienes han explicado que una clasificación de esa naturaleza responde a un criterio didáctico en virtud de que el concepto de acción procesal es único, abstracto e indivisible. (Ortiz, R. 1.997: 57)

En este orden de ideas, se pude citar a Liebman (1.980:425), que define la acción cautelar como aquella que esta dirigida a poner en acto una cautela, o sea una providencia que tenga el objeto y los efectos ahora descritos, esta acción cautelar según lo indica Liebman es subsidiaria de una acción principal, sin embargo dice que la acción cautelar es autónoma y puede ser aceptado o rechazada según que se presente por su contenido fundada o infundada, incluso, las condiciones a las que está subordinada su aceptación son diversas para cada medida cautelar.

En beneficio de la administración el Código Orgánico Tributario vigente, dedica un capitulo a las medidas cautelares nominadas, además incluye una cláusula que permite al juez contencioso dictar cualquier clase de medida a

favor de la administración. El ámbito de las medidas cautelares ha sido ampliado a favor de la administración y ha sido restringido para los contribuyentes, lo que hace necesario resaltar el origen del poder cautelar del juez y el derecho a la tutela judicial efectiva que tiene todo ciudadano. (Albornoz, J. 2.001: 76).

Cabe agregar, que el texto constitucional garantiza el acceso a toda persona y el derecho a obtener con prontitud de los órganos jurisdiccionales una protección efectiva de sus derechos e interese, valiéndose para ello de un proceso expedito sin dilaciones ni formalismos indebidos, correlativamente se consagra la obligación del estado por medio de los órganos jurisdiccionales de garantizar y hacer efectivo tal derecho. Que para la protección del derecho a la tutela judicial efectiva existen las medidas cautelares tanto nominadas como innominadas, las cuales están en defensa de los derechos y garantía que se protegen y atienden al principio del derecho de que la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón. (Chiovenda, J. 1.997:115)

Después de las consideraciones anteriores, Ortiz R. (2.002), expuso que:

> " La tutela judicial efectiva consagrada en nuestra constitución representa un imperativo para el juez en cuanto éste debe procurar la protección de los derechos e intereses de las partes,

> utilizando para ello todos los medios que, estando conformes con el ordenamiento jurídico, permitan lograr la efectividad en el ejercicio de los derechos y garantías que el ordenamiento jurídico positivo protege. Que una de las técnicas legislativas previstas en algunos textos normativos de derecho comparado delimitan y desarrollan en nuestro país a nivel jurisprudencial, que materializa con éxito el principio de la tutela judicial efectiva, es la provisión de medidas cautelares anticipativas o provisionalísimas. Dicha provisión es una cautelar, que por el carácter de urgencia, no puede esperar por la decisión de la cautela principal. Para sustentar tales afirmaciones la recurrente invoca varias decisiones dictadas por la corte en materia de tutela constitucional preventiva y anticipativa, en razón de lo cual debe este órgano jurisdiccional aclarar que son dos instituciones totalmente distintas que tienen diferentes finalidad y diversas fundamentaciones".(p.924)

En la demanda el representante del fisco podrá solicitar y el tribunal lo acordará el embargo de los bienes pertenecientes al deudor por un monto que no exceda del doble del monto de la ejecución más una cantidad suficiente estimada prudencialmente por el tribunal para responder el pago de intereses y costas.

La sala constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 26 de enero de 2.001 según cita de García,(2.002: 6) expreso:

> " Que toda persona llamada a un proceso o que de alguna otra manera intervengan en el mismo en condiciones de partes, gozan del derecho y garantía constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva, en el sentido de tener igual acceso a la jurisdicción para su defensa, a que se respete el debido proceso, a que la controversia sea resuelta en un plazo razonable y a que una vez

dictada la sentencia motivada la misma se ejecute a los fines que se verifique la efectividad de sus pronunciamiento"

Es por ello que de la tutela judicial efectiva deviene el derecho de acceder antes los órganos jurisdiccionales y recibir de estos una pronta, adecuada y coherente respuesta en cuanto al derecho de reclamo.

En tal sentido García (1.988:121), expresa que estando el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el texto constitucional con carácter normativo y supremo tiene que ser aplicado preferentemente por todos los órganos jurisdiccionales ante cualquier acto administrativo, legislativo o judicial que impida la efectividad de dicha tutela, en este mismo orden, el órgano jurisdiccional en el ejercicio de sus funciones debe realizar todo lo que el ordenamiento jurídico le permite a los efectos de hacer efectiva la tutela judicial solicitada.

Es así como, el derecho tutelar judicial se considera de vanguardia dentro de los derechos constitucionales, sin establecer en tal calificativo un orden de primacía o jerarquía entre los derechos constitucionales, en virtud de que tal derecho permite la protección del resto de los derechos constitucionales, sin que ello predique su falta de cualidad de derecho constitucional, en el sentido de solicitar ante el órgano judicial competente la defensa de los

derechos constitucionales, así como el de ser oído y obtener de tal aparato la puesta en funcionamiento de un mecanismo que permita encauzar la solicitud realizada mediante el cual se permita alegar y probar hechos controvertidos, el de garantizar una decisión eficaz y obtenida ésta el de obligar su cumplimiento. (Albornoz, J. 2.001: 80).

Así mismo, el derecho a la tutela judicial efectiva confiere a la parte interviniente en un proceso el derecho de obtener una debida y oportuna respuesta por parte del órgano jurisdiccional ante la acción ejercida o la demanda de justicia requerida. Dicho derecho ha sido vinculado con el derecho debido al proceso; entendiendo la tutela judicial efectiva como la garantía de un debido proceso, como lo expreso Ortiz, Rafael (1.997), " que el derecho a la tutela judicial efectiva tiene incidencia directa y determinante en tres momentos o etapas, a saber, grosso modo: en el acceso a la jurisdicción en el debido proceso y en la eficacia y ejecución de las sentencias".(p.19).

A. LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES INNOMINADAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

En nuestro Código Orgánico Tributario vigente, las medidas cautelares son restrictivas para el contribuyente. El código ya no dispone la suspensión automática de los efectos de los actos administrativos de contenido tributario como anteriormente se preveía, ahora se exige dos requisitos: el primero es la solicitud de suspensión de los efectos del acto por parte del interesado, con esto se retarda en cuanto a la posibilidad de que las medidas cautelares puedan ser dictadas aun de oficio.

Tal apreciación no limita al decreto de oficio de las medida de suspensión de efectos por parte del juez, ya que las misma al ser de rango constitucional son de aplicación directa, ya la corte primera de lo contencioso administrativo manifestó la obligación del juzgador de decretar las medidas cautelares al expresar que las "cautelas no son facultativas" como erradamente lo sostiene el recurrente pues el ejercicio de la facultad esta sujeto al arbitro de quien juzga, muy por el contrario, toda cautela comporta una obligación cuando están dadas las circunstancias de hecho que demuestre el cumplimiento de su requisitos de procedencia. (Berlini, A. 1.969: 145).

El segundo requisito es prevé que la medida cautelar de suspensión será acordado en: a) caso de que la ejecución pudiera causar graves perjuicios al administrado, b) si la impugnación se fundamente en la apariencia de buen derecho.

De esta manera se observa una errada redacción y la falta de compresión de la materia cautelar, pues no basta que la solicitud de suspensión del acto se fundamente en apariencia de buen derecho, sino que tiene que existir ese requisito fundamental del sumo o apariencia de buen derecho, el cual sustenta toda medida cautelar y el que es deber del juez proteger para evitar la frustración de la tutela judicial efectiva que corresponde otorgar a la sentencia final. Ese riesgo y no otro.

En ese mismo sentido, se obliga al juez que decide la medida cautelar a intentar una valoración prima fase de las respectivas posiciones, de forma que debe otorgar la tutela cautelar a quien tenga apariencia de buen derecho (fumus boni iuris), precisamente para que la parte que sostiene una posición manifiestamente injusta no se beneficie, como es tan frecuente con la larga duración del proceso y con la frustración, total o parcial, grande o pequeña, que de esa larga duración va a resultar para la otra parte como consecuencia del abuso procesal de su contrario.

Así mismo, se establece el denominado periculum in mora o riesgo de la que la ejecución del fallo quede ilusoria, elemento sumado a la apariencia de buen derecho exigido en cualquier medida cautelar. Sin embargo, la redacción no parece exigir una presencia concurrente de tales elementos, sino que los exige por separado, en vista de que la letra "o" como conjunción disyuntiva denota la posibilidad de escogencia o alteridad.

Nuestro Código Orgánico Tributario del 2.001, contempla un capitulo a las medidas cautelares y legitima expresamente en su articulo 296 a la administración tributaria para solicitar las medidas que se señalan en ese capítulo, incluyéndose las innominadas prevista en el artículo 585 y 588 del código de procedimiento civil .

En este orden de idea García, E. (1.988), manifiesto que ha expresado el carácter constitucional de las medidas cautelares, lo que para él hace inevitable su aplicación en la jurisdicción contencioso tributario con independencia de que alguna norma infraconstitucional que no lo prevea. (p.126)

Así mismo Ortiz R, (2.002: 941), opina que es un pilar fundamental de la tutela judicial efectiva la institución de las medidas cautelares, pues con ello

se pretende enervar la eficacia de un acto o una conducta que causa un daño o grave irreparable al recurrente, daño que no podrá reparar la decisión definitiva, o al menos se vislumbra como de difícil reparación. El poder cautelar del juez se inserta dentro de un sistema mixto en el cual se aprecia la existencia de medidas cautelares típicas o especiales, por un lado y medidas cautelares innominadas producto del poder cautelar general del juez.

En tal sentido, el autor sostiene que las procedencia de las medidas cautelares innominadas en el ámbito contencioso administrativo es, hoy en día, una cuestión aceptada por la doctrina nacional y extranjera y por la jurisprudencia patria, bajo la legitima premisa de que el "poder cautelar general" pertenece a todo juez por su sola condición de administrador de justicia.

En efecto, el artículo 263 del Código Orgánico Tributario del 2.001, dispone una medida cautelar nominada, como lo es la suspensión de los efectos del acto en caso de que la ejecución pudiera causar graves perjuicios al administrado o si la impugnación se fundamente en la apariencia de buen derecho. No por ello el poder cautelar del juez contencioso tributario puede limitarse a la sola mencionada suspensión de efectos.

Es en este momento es donde entra en funcionamiento el poder cautelar del juez que deviene del texto constitucional y el cual no se agota con la sola orden de suspensión de los efectos del acto administrativo recurrible ante la jurisdicción contencioso tributario, sino que el mismo es extensible a cualquier medida que sea necesaria para garantizar la efectividad de la justicia que se exige: revitaliza la tutela judicial efectiva.

Por su parte Ortiz (2.002: 935), sostiene que lo establecido en el artículo 263 del código orgánico tributario es contrario a la tutela judicial efectiva contenida en el artículo 26 de la constitución por lo que es inconstitucional, por lo que podrá ejercerse el recurso directo de inconstitucionalidad o ejercer el control difuso de dicha norma. En efecto, al limitar el poder cautelar a la sola suspensión de los efectos del acto administrativo se corre el riesgo de frustrar la tutela judicial, pues en algunos casos no basta con la sola suspensión de lo efectos del acto administrativo recurrido.

La corte constitucional Italiana en sentencia Nº 180 de fecha 26 de junio de 1.985, declaró la inconstitucionalidad de la limitación de las medidas cautelares en el contencioso administrativo a la sola suspensión de los efectos del acto basado en el principio antes aludido de que " la necesidad

del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el quien tiene la razón. (García E. 1988: 14).

El Código Orgánico Tributario de 1.994, establecía que al igual pero de manera automática se limitaba el poder cautelar del juez contencioso tributario a la suspensión de los efectos del acto de contenido administrativo.

Así mismo, se estableció en la sala constitucional en (Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Ramírez & Garay 1.994: 125), lo siguiente:

> "Cierto es tal y como lo reconoce incluso la mayoría de la jurisprudencia existente en la actualidad en materia de medidas cautelares innominadas, que tales medidas han servido para suspender los efectos de un acto recurrido mediante la interposición de un recurso contencioso administrativo de nulidad cuya normativa procesal o adjetiva no dispone, a diferencia de lo que ocurre en el contencioso tributario, la suspensión de los efectos de un acto administrativo impugnado, pero no es meno cierto que la medida cautelar así entendida no tiene como fin único la mencionada suspensión sino proteger los derechos del recurrente cuando exista una presunción grave de amenaza de los mismos en un tiempo y espacio determinados o de difícil reparación en la sentencia definitiva. Entender lo contrario seria apoyar el absurdo de que las medidas cautelares siempre resultarían improcedentes por no perseguir la suspensión de efectos del acto administrativo impugnado por así disponerlo expresamente el Código Orgánico Tributario de 1.994.

Es decir, que en algunos casos la sola suspensión de los efectos del acto no es un medida eficiente para garantizar los derechos que se pretenden

proteger mediante la solicitud que se hace ante el órgano jurisdiccional, por lo que es necesario, en tributo de la tutela judicial efectiva, dotar al juez de un poder cautelar suficiente para garantizar la efectividad de la justicia que se demanda, que como hemos vistos pese a la no consagratoria expresa en la ley deviene directamente de la constitución.

Es conveniente precisar que existen remisiones al Código de Procedimiento Civil que, innecesariamente pueden servir al juez contencioso para justificar las medidas cautelares innominadas. En este sentido el artículo 223 del Código Orgánico Tributario de 1.994 ordenaba que cuanto sea aplicable, regirá supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento Civil.

En ese mismo orden el artículo 326 del Código Orgánico Tributario del 2.001prevé que los aspectos no regulados en ese código se regirán en cuanto le sea aplicable las disposiciones del Código de Procedimiento civil, el cual establece, en los artículos 585 y 588, las medidas cautelares innominadas, como una manera excepcional de evitar una situación irreparable al administrado frente la actuación de la administración.

Al mismo tiempo, los extremos o requisitos que se exigen en tales artículo, al igual que en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario de 2.001, a los efectos de otorgar alguna medida cautelar innominada y que no dista de ser exigidos en las medidas cautelares nominadas, son los siguientes:

a.- El Fumus boni Iuris o la presunción de un buen derecho sobre la pretensión deducida en cuanto al fondo del asunto.

b.- El periculum in mora, o el peligro de que la ejecución del fallo quede ilusoria.

De esta forma, la necesidad de dictar medidas cautelares innominadas mas allá de la mera suspensión de los efectos de los actos ha tenido resonancia en los tribunales contencioso tributario, sin que en ningún momento se hayan pronunciado sobre la constitucionalidad o no de la limitación del poder cautelar al juez contencioso a la sola suspensión de los efectos del acto. No seria correcto decir que los jueces contencioso tributario tienen un poder cautelar limitado con el código Orgánico Tributario de 1.994, ya que en dicho código la suspensión de los efectos del acto es un medida cautelar adoptada por el legislador y que es declarada por el juez contencioso.

En tal sentido, la suspensión es directa de la ley la cual condiciona su procedencia con la sola interposición del recurso contencioso tributario. Interpuesto éste ocurre una suspensión automática de los efectos del acto y bastará al recurrente mostrar la copia sellada y recibida por el tribunal distribuidor o en su caso por la administración tributaria. En caso de que haga falta el juez contencioso podrá declarar la suspensión de los actos. A diferencia del Código Orgánico Tributario de 1.994 al de 2.001 si limita el poder cautelar del juez contencioso tributario a la sola suspensión de los efectos del acto recurrido, lo cual se considera inconstitucional.

Sin embargo, ante la situación inminente de ejecución de los actos administrativos de contenido tributario por parte de las autoridades municipales, no obstante la suspensión de sus efectos por haber el contribuyente afectado ejercido el recurso contencioso tributario han acordado medidas cautelares innominadas a fin de garantizar la efectividad de la tutela judicial efectiva, utilizando para ello la cláusula de remisión a las disposiciones del código de Procedimiento Civil contenida en el articulo 223 del Código Orgánico Tributario de 1.994 ahora contenida en el 326 de 2.001.

A manera de concluir lo expuesto en el presente capitulo se debe precisar que el poder cautelar de todos los jueces de la República deviene

directamente de la Constitución Bolivariana, ese poder cautelar es la columna vertebral que sostiene la tutela judicial efectiva. Es por ello que la disposición contenida en el artículo 263 de Código Orgánico Tributario del 2.001, a criterio del autor, es contraria a la tutela judicial efectiva contenida en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por lo que el mismo es inconstitucional y contra los mismos podrá ejercerse el control directo de la constitución o el control difuso previsto en los artículos 334 de la Constitución Bolivariana y el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil.

En efecto a limitar el poder cautelar a la sola suspensión de los efectos del auto administrativo se corre el riesgo de frustrar la tutela judicial, pues en algunos casos no basta una sola suspensión de los efectos del actos administrativo.

Finalmente existe una remisión general a las disposiciones del código de procedimiento civil por lo que es perfectamente aplicable lo relativo a las medidas cautelares innominadas en el marco de un procedimiento contencioso tributario.

CAPITULO IV

EL AMPARO TRIBUTARIO COMO ACCIÓN RESGUARDADORA DE DERECHO

Desde que se promulgo en el año 1.982, el primer Código Orgánico Tributario, en su contexto se incluyó la regulación de una acción que se le denominaría " Amparo Tributario" , término que se establecía en el artículo 215 en el extinto código, actualmente este recurso tiene su principio en la Constitución Bolivariana de Venezuela en su artículo 27 y desarrollado en la ley orgánica sobre amparo y garantías constitucionales en concordancia con el artículo 302 del Código Orgánico Tributario actual.

El recurso de amparo es una acción destinada a restablecer el derecho lesionado. Acción que tiene por finalidad el restablecimiento de la situación jurídica afectada. El recurso de amparo procede contra todo acto administrativo, vías de hechos, abstenciones u omisiones que violen o amenacen con violar un derecho o garantía constitucional, cuando no exista un medio procesal breve, sumario y eficaz acorde con la protección constitucional. (Moya, E 2.003:493).

El objeto del recurso es obligar a la administración tributaria a que resuelva las peticiones formuladas por los administrados, lo que lo asemeja con el recurso por abstención, igualmente se ha vinculado con el amparo constitucional, tanto que se ha pensado en aplicar supletoriamente las normas que sobre este contiene la ley orgánica de amparo sobre derechos y garantías constitucionales.

Por tal motivo se ha sostenido en doctrinas Venezolana que el amparo tributario debe umbilicarse con su fuente, es decir, con la institución de amparo constitucional y que dicha acción no sólo puede aplicarse a la inercia de la administración, sino que puede expandir su protección hasta las vías de hecho y otras arbitrarias cometidos por autoridades tributarias.

Las diversas posiciones doctrinarias, tiene su justificación razonable, ya que para el momento en que fue sostenida, ni el amparo constitucional ni el tributario, habían alcanzado el desarrollo que tiene actualmente en la patria. Por lo que se entendiera en su oportunidad que el amparo tributario fuera una especie de amparo constitucional porque se trataba de mecanismo procesales breves y sumarios, en la actualidad estos criterios son sujetos a revisión, en función a la evolución experimentada en el ordenamiento jurídico nacional, es por eso que se sostiene que el amparo tributario es una figura

autónoma del amparo constitucional, con lo cual solo comparte el nombre y un origen común.(Pittaluga L. 1998: 262).

En este propósito Moya (2003: 493) sostiene que la acción de amparo contemplada en el Código Orgánico Tributario en su artículo 302, procede cuando la administración tributaria incurre en demoras excesivas en resolver las peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en este código o en leyes especiales. Además menciona el autor que procede cuando la actuación de la administración tributaria amenace o cause un perjuicio irreparable o de difícil reparación al particular llámese contribuyente o responsable.

Además en nuestro Código Orgánico Tributario en su artículo 303 hace referencia a la acción que podrá ser interpuesta por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el tribunal competente.

A. DECISIÓN DE LA ACCIÓN DE AMPARO.

Si la acción de amparo como se estable en Código Orgánico Tributario en su articulo 304, apareciere razonadamente fundada, el tribunal requerirá informes sobre la demora y fijará un término breve y perentorio para la

respuesta, no menor de tres (3) ni mayor de cinco (5) días de despacho, a partir de la notificación. Vencido el lapso, el tribunal dictará la resolución que corresponda dentro de los cinco (5) días de despacho siguientes. Ella fijara un término a la administración tributaria para que se pronuncie sobre el tramite omitido. Asimismo, el tribunal podrá, cuando el caso así lo amerite sustituir la decisión administrativa previo afianzamiento del interés fiscal comprometido. Las fianzas serán otorgadas conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de este código. La decisión podrá ser apelada dentro de los diez (10) días siguiente de despacho.

Por otra parte Zornoza (1.992;96), dice que la acción de amparo no procede en los casos de infracciones sancionadas con penas privativas de la libertad. Esto corresponde a la jurisdicción penal ordinaria.

Así mismo en (2.000: 313) Ramírez & Garay cita Jurisprudencia de la Sala Constitucional con ponencia del magistrado Iván Rincón Urdaneta, de fecha 09/04/2.000.

> " Que admitida la acción, se ordenará la citación del presunto agraviante y la notificación del ministerio público, para que concurra al tribunal a conocer el día en que se celebrará la audiencia oral, la cual tendrá lugar, tanto en su fijación como para su practica, dentro de las noventa y seis (96) horas siguientes a partir de la notificación efectuada. En el caso que nos ocupa, el juzgado superior a que ciño su actuación a esta norma y la

> audiencia se llevo a cabo dentro del término señalado por la jurisprudencia de la sala, tomando en cuenta que la notificación del accionante no es necesaria para la celebración de la audiencia constitucional, en virtud de que la misma se encuentra a derecho desde la interposición de la acción de amparo constitucional.

Respecto a lo establecido en este capitulo y a manera de puntualizar, el autor destaca que en el campo de los amparos tributarios, al obtenerse una sentencia favorable de amparo ante un juez tributario, no obstante que la apelación se oirá sólo en el efecto devolutivo, se suele esperar el término del lapso de apelación, para pedir el cómputo por secretaria, previo a la declaratoria de firmeza definitiva del mandamiento para la subsiguiente consignación de un escrito de solicitud de ejecución forzada. Sin embargo, con ciertas excepciones, se puede escuchar jueces decir que su labor concluyó con el otorgamiento del amparo, dictaron sentencia y con ella satisfacierón a la justicia. Evidentemente en estos casos no es aplicable la fase de ejecución de sentencia regulada en el Código de Procedimiento Civil, amparo ¿ no ofrece el orden jurídico herramientas alternativas?.

Si así fuese no habría un real derecho a la tutela efectiva. Desde esta perspectiva, los jueces tributarios deben concientizarse acerca de su misión social y buscar los medios indispensables para hacer respetar sus decisiones,

como podría ser el mecanismo punitivo disuasorio de la advertencia de desacato al tribunal, pero el fin es lograr la verdadera tutela efectiva.

CAPITULO V

EL ARBITRAJE TRIBUTARIO COMO NUEVAS PROPUESTAS PARA EL CONTRIBUYENTE

Como se puede entender en 1.998, Badell Rafael precisa al arbitraje como un mecanismo de resolución de controversias, que tiene su origen en un acuerdo de voluntades. De allí su naturaleza contractual, sostenida por la doctrina clásica Italiana (Chiovenda). Pero no se trata de un acuerdo de voluntades del cual surgirá una decisión carente de eficiencia autoritativa, sino que por el contrario, la decisión definitiva de un arbitraje tendrá el carácter de cosa juzgada. Así, sostiene que el arbitraje tiene naturaleza jurisdiccional, lo que no excluye la intervención de los tribunales de la república, así sucede con la ejecución del laudo arbitral competencia exclusiva y excluyente del poder judicial. (p.3).

El arbitraje tiene como fuente un acuerdo de voluntades denominado compromiso arbitral, cláusula compromisoria y en la terminología de la nueva ley de arbitraje comercial, acuerdo arbitral. (Mezgravis, A. 1.993:15).

En relación a lo anterior, Gabaldon (1.987;78) sostuvo que en la doctrina

clásica se distingue entre el compromiso en el cual existe ya un juicio pendiente y la cláusula compromisoria la cual es celebrada antes del litigio futuro. Tal diferencia no es acogida por el código de procedimiento civil de Venezuela, que en su artículo 608 se refiere indistintamente al compromiso arbitral.

En Venezuela la figura del arbitraje es de larga tradición por la influencia de la colonia Española. Así la constitución del 24 de septiembre de 1.830 disponía en su artículo 190, que los venezolanos tienen la libertad de terminar sus diferencias por árbitros, aunque estén iniciados los pleitos. Desde el primer Código de Procedimiento de 1.836 hasta el vigente Código de Procedimiento Civil, el arbitraje ha sido regulado como un mecanismo alterno para la solución de conflictos. (Badell, R. 1.998: 5)

El arbitraje tributario es un medio para la solución de conflictos. En doctrinas tanto nacionales como internacionales consideran al arbitraje como un medio de auto composición extrajudicial entre las partes, las cuales mediante voluntad expresa, convienen en forma anticipada, en sustraer el conocimiento del poder judicial ordinario todas las diferencias, controversias o desavenencias que por la ejecución, desarrollo, interpretación o

terminación de un negocio jurídico puede sobrevenir entre ellas. (Moya, E. 2.003: 496)

La posición de Araujo (1.996; 416) es que el arbitraje es una institución fundamentada convencional entre las partes quienes someten una controversia a la decisión de uno o más arbitro, que pueden ser de derecho o árbitros arbitradores o de equidad. Los árbitros de derecho deben seguir el procedimiento legal y en sentencias los preceptos del derecho. Los árbitros actuarán con plena libertad conforme a la conveniencia del interés de las partes y observando primordialmente la equidad.

En nuestro Código Orgánico Tributario vigente establece que la administración tributaria y los responsables o contribuyentes de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción.

Por lo que el arbitraje se podrá proponer y acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso administrativo. Las partes de mutuo acuerdo, formalizarán en el mismo expediente de la causa, debiendo expresar con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros. (Moya E. 2.003; 498).

Es evidente entonces, que uno de los problemas que más ha sido discutido en materia de arbitraje, es la función que ejercen los árbitros pudiendo distinguir en este sentido dos tesis: quienes propugnan que los árbitros no ejercen la función jurisdiccional y quienes sostienen que los árbitros si ejercen la función jurisdiccional. La discusión en la práctica tiene una consecuencia importante de determinar si celebrado el compromiso arbitral, podrá el juez, aun contra la voluntad de una de las partes contratantes, conocer de la controversia sometida inicialmente a arbitraje. (Messineo, F. 1.986:105).

En doctrina italiana, encontramos a Chiovenda citado por Badell (1.998: 5), en el cual el arbitro carece de jurisdicción, pues su facultades de origen contractual no son ejecutivas.

Por otra parte Calamandrei (1.945), sostiene que:

> " No se puede decir que en virtud del compromiso se transfiera a los árbitros una fracción de poderes jurisdiccionales de la cual queden privados los órganos del Estado, ya que como lo hemos visto, el laudo arbitral no comparte la eficacia de un acto jurisdiccional, está puede serle conferida únicamente desee fuera, en virtud de una providencia judicial separada y subsiguiente, el compromiso no transfiere pues la jurisdicción de los órganos judiciales a los árbitros, ni hace que pase a estos la competencia que pertenece a aquellos, sólo produce una limitación del trabajo preparatorio de cognición que normalmente cumple por si los órganos judiciales". (p.276)

Según el artículo 317 del código orgánico tributario el árbitro deberán manifestar su aceptación dentro de los cinco (05) días hábiles siguiente a su designación, ante el tribunal superior de lo contencioso tributario. Los árbitros en materia tributaria serán siempre y en todo caso árbitros de derecho, sin embargo en el artículo 318 ejusdem, menciona que una vez aceptado el cargo de árbitro es irrenunciable y que sin causa legitima se separare del cargo será responsable penalmente por el delito de denegación de justicia, sin perjuicio de que se haga efectiva su responsabilidad administrativa o civil a excepción de aquellos árbitros que murieran o faltaren por cualquier otro motivo, se le sustituirá por otro árbitro del mismo modo como se les hubiere nombrado.

Bajo el sistema del código de procedimiento civil, el poder cautelar de los árbitros podría ser discutido, ante la ausencia de una disposición expresa. Gabaldon Frank (1.987), opinó en este sentido, que tal posibilidad presenta dificultades y se presta a dudas, concluyendo que aquellos decretos preventivos que limitan los derechos de terceros embargos o secuestros, por ejemplo, abren las partes a una eventual oposición de un tercero que no está obligado a ventilarla antes los árbitros.

La determinación de si los árbitros pueden o no dictar medidas preventivas, debe partir de un análisis de la justificación de las providencias cautelares, relacionadas con la naturaleza de función que ejercen los árbitros.

A modo de concluir el presente capítulo, se puede precisar, que efectivamente como se ha puntualizado anteriormente, el acuerdo de arbitraje es el contrato en virtud del cual las partes deciden someterse a arbitraje todas o algunas controversia que hayan surgido o puedan surgir entre ellas, respecto de una relación jurídica contractual o extracontractual. En consecuencia ese acuerdo de arbitraje será exclusivo y excluyente de la jurisdicción ordinaria.

CONCLUSIÓN

Finalmente la presente investigación concluye que efectivamente el contribuyente se le concede un conjunto de mecanismo judiciales de defensa que podrá utilizar cuando se vea afectado directamente en su esfera jurídica; partiendo del principio rector y supremo consagrado en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que rige como un derecho de todo ciudadano a recibir del Estado una efectiva protección de sus derechos e intereses cuando así sea solicitado ante los órganos encargados de impartir justicia.

Entre esos mecanismos de defensa se encuentran, el Recurso Contencioso Tributario como vía alterna para la defensa de los intereses del contribuyente que es un instrumento judicial de impugnación de los actos administrativos emanados de la administración tributaria, que siendo ilegales hayan afectado, la situación jurídica subjetiva de los administrados, apto para el restablecimiento de las esferas particulares lesionadas, regido necesariamente por los principios fundamentales de la teoría general de proceso, como garantía de la libertad por medio del disfrute real del derecho a la tutela judicial efectiva.

Así mismo se encuentra el Juicio Ejecutivo para la protección de los derechos del contribuyente, que no es otro, que el mecanismo que se le concede al contribuyente para que ejerza su defensa oportuna, visto que él mismo goza del beneficio de la celeridad y economía procesal y evitar en todo momento que el contribuyente pueda quedar en estado de indefensión y en uso de ese derecho de defensa podrá oponer cuestiones previas o podrá oponerse al decreto intimatorio, bien porque haya pagado el crédito fiscal, o porque se manifiesta la prescripción del crédito o extinción de la obligación.

Igualmente se desarrollo las medidas cautelares como instrumento de defensa del contribuyente, que es concederle al juez el poder cautelar, porque la tutela judicial no es tal sin mediadas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recarga en el proceso.

De la misma manera se encuentra el Amparo Tributario que es otro mecanismo de defensa que tiene el contribuyente, el cual procede, cuando la actuación de la administración tributaria amenace o cause un perjuicio irreparable o de difícil reparación al particular por incurrir en demoras excesivas en resolver las peticiones de los interesados.

De igual forma y como mecanismo de defensa se señaló El Arbitraje Tributario, como nueva propuesta para el contribuyente, en el sentido que el Código Orgánico Tributario permite que tanto la administración tributaria como los responsables o contribuyentes podrán someterse de mutuo acuerdo al arbitraje independiente, las disputas actuales surgidas en materia que puedan ser susceptibles de transacción.

Vistos esos mecanismos de defensa que van en procura de la satisfacción plena del derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente, es necesario acotar, que ella no se agota con el logro de un fallo favorable, pues muchas veces, se requiere que se tomen medidas necesarias para transformar la realidad jurídica, conforme a su dispositivo, a través de la ejecución de la sentencia.

Sin embargo se encuentra que hay jueces en materia tributaria que se limitan a sentenciar y no ejecutan sus fallos, aun cuando le es exigida la implementación de la fase de ejecución forzada de la misma, lesionando con ello el derecho a la tutela judicial efectiva y a los principios de celeridad y economía procesal, por lo que se requiere urgentemente en nuestro sistema judicial de jueces que tengan las facultades suficientes para el efectivo

cumplimiento de ese ordenamiento jurídico y finalmente sepan llevar a cabo su deber de impartir una justicia pronta y efectiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Albornoz, J. (2.001). **El solve et repete.** Temas Tributarios. XXX Aniversario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Editorial Livrosca. Caracas Venezuela.

Araujo, J. (1.996). **Los principios del derecho procesal administrativa.** Vadell Hermanos. Editorial Mobil-Libros. Caracas.

Badell, R. (1.998). **Comentarios a la ley de arbitraje.** Editorial Torino. Caracas.

Balzan, J. (1.990). **De los juicios ejecutivos.** 1era Edición. Editorial Mobil-Libros. Caracas.

Berlini, A. (1.969). **Principios de derecho tributario.** Madrid.

Borjas, A. (1.984). **Comentarios al código de procedimiento civil venezolano** (6ta edición, Tomo III). Editorial Piñango. Caracas.

Brewer, C. (1.987). **Introducción al régimen de la ley orgánica.** Editorial Jurídica Venezolana. Caracas.

Briceño, H. (1.975). **Derecho procesal fiscal.** Editorial Cárdenas. México.

Calamandrei, P. (1.945). **Estudios sobre el proceso civil.** (Trad. Santiago Sentis Melendo). Editorial Bibliográfica Argentina – Buenos Aires.

Carnelutti, F. (1.959). **Instituciones del proceso civil**. Ediciones Jurídicas Europa. América. Buenos Aires.

Casado, L. (1.978). **Temas de hacienda pública.** Ediciones de la Contraloría. Caracas.

Código Orgánico Tributario. (2.001). Editorial La Piedra. Caracas.

----------. (1.994). Editorial Mobilibros. Caracas.

----------. (1.992). Editorial Mobilibros. Caracas.

----------. (1.983). Editorial Eduven. Caracas.

Chiovenda, J. (1.997). **Curso de derecho procesal civil**. Clásicos del derecho procesal. (Vol. 4). Editorial Harla S.A. México.

---------- (1.980). **Derecho procesal civil**. (Tomo II). Editorial Cárdenas. México.

Fonrouge, C. (1.992). **Derecho financiero.** Buenos Aires.

Gabaldon, F. (1.987). **El arbitraje en el código de procedimiento civil.** Paredes Editores. Caracas.

García, E. (2.002). **Curso de derecho administrativo. (**5ta Edición). Editorial Civitas. Madrid.

---------- (1.988). **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Editorial Civitas. Madrid.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. (1.982). Caracas.

Liebman, E. (1.980). **Manual de derecho procesal civil.** (Trad. Santiago Sentis Melendo). Editorial Bibliográfica Argentina – Buenos Aires.

Messineo, F. (1.986). **Doctrina general del contrato.** Tomo I. Ediciones Jurídicas Europa- América. Buenos Aires.

Mezgravis, A. (1.993). **Algunas consideraciones sobre la jurisdicción y el arbitraje.** Revista de la Facultad de Derecho Nº 50. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas.

Moya, E.(2.003). **Elementos de finanzas públicas y derecho tributario.** 3era Edición. Editorial Mobil-Libros. Caracas.

Octavio, A. (1.998). **Comentarios analíticos al código orgánico tributario.** Textos Legislativos Nº 17. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas.

Ortiz, R. (2.002). **El poder cautelar general de las medidas innominadas.** (2da Edición). Editorial Frónesis. Caracas.

---------- (1.997). **Las medidas cautelares innominadas en el procedimiento contencioso administrativo.** Editorial Frónesis. Caracas.

Pierre, O. (2.002). **Jurisprudencia de la corte suprema de justicia.** (Tomo Nº 9).

---------- (1.998). **Jurisprudencia de la corte suprema de justicia.** (Tomo Nº 6).

---------- (1.995). **Jurisprudencia de la corte suprema de justicia.** (Tomo Nº 7).

Pittaluga, L. (1.998). **La defensa del contribuyente frente a la administración tributaria.** Fundación de Estudio de Derecho Administrativo. Caracas.

---------- (1.996). **La terminación anormal del proceso administrativo por inactividad de las partes, perención y desistimiento.** Vadel Hermanos Editores. Caracas Venezuela.

Pérez, J. (2.001). **Manual de derecho Procesal administrativo.** (3era Edición). Editorial Civitas. Madrid.

Ramírez, G. (2.001). **Jurisprudencia de la corte suprema de justicia.** Sentencia Nº 188 literal (a). Segundo Trimestre. (Tomo VIII).

---------- (2.000). **Jurisprudencia de la corte suprema de justicia.** Sentencia Nº 208 literal (d). Segundo Trimestre. (Tomo VIII).

---------- (1.994). **Jurisprudencia de la corte suprema de justicia.** Sentencia Nº 86. Primer Trimestre. (Tomo. XX).

Ruan, G. (1.985). **El recurso contencioso tributario: Ensayo de su perfil.** Revista de Derecho Tributario. Caracas. Nº 56.

Velde, I. (1.997). **El proceso contencioso tributario.** Vadel Hermanos Editores. Caracas Venezuela.

Zornoza, J. (1.992). **El sistema de infracciones y sanciones tributarias.** Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas. Madrid.